

**КАЗАНСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И ФИНАНСОВ**

**Кафедра финансового учета**

**А.Ю. СОКОЛОВ**

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ  
(ПРОДВИНУТЫЙ УРОВЕНЬ)**



**Конспект лекций**

**Казань-2014**

*Печатается по рекомендации Института экономики и  
финансов Казанского федерального университета*

**Соколов А.Ю.**

**Управленческий учет (продвинутый уровень). Конспект  
лекций / А.Ю. Соколов,; Каз.федер.ун-т. – Казань, 2014. –70 с.**

В представленном конспекте лекций исследована современная англо-саксонская система управленческого учета. Рассмотрены экономическая сущность и теоретические положения управленческого учета: структура управленческого учета, цели, задачи, принципы и функции управленческого учета, классификация затрат и результатов. Особое внимание уделено раскрытию вопросов учета и бюджетирования затрат, расчету ключевых показателей управленческой бухгалтерии. При разработке курса «Управленческий учет» (продвинутый уровень) использовались материалы Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA) F2 Management accounting. Подготовленный материал можно изучать самостоятельно, выполняя предлагаемые задания и проводя самоконтроль усвоения материала.

Для этого курса имеется электронная версия –

<http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=483>

Принято на заседании кафедры финансового учета

© Казанский федеральный университет

© Соколов А.Ю.

«Управленческий учет (продвинутый уровень)» (Management accounting F2)

Институт экономики и финансов, отделение экономики предприятий, кафедра финансового учета

**Направление подготовки :**

080100.68 «Экономика» (профиль «Аудит и финансовый менеджмент»)

**Учебный план:** «Аудит и финансовый менеджмент» (очное, 2013)

**Дисциплина :** «Управленческий учет (продвинутый уровень)» (Management accounting F2)  
(магистратура, 1 курс, очное обучение)

**Количество часов :** 108 (в том числе : лекции - 10, практические занятия - 22, самостоятельная работа – 76); форма контроля: дифференцированный зачет (9-й семестр)).

**Аннотация:** Основное внимание в курсе уделяется вопросам управленческого учета и калькулирования себестоимости продукции, формирования информации о плановых затратах и результатах. Приводятся конспект лекций, задания для занятий, список основных терминов курса. Электронный курс предназначен для работы на занятиях и самостоятельно.

**Темы :** 1. Сущность, содержание, принципы и назначение англо-саксонской системы управленческого учета. 2. Типология затрат с использованием математических методов в англо-саксонской системе управленческого учета. 3. Методологические и методические проблемы учета материальных, трудовых и накладных затрат в управленческой бухгалтерии. 4. Техника исчисления затрат в англо-саксонской системе управленческого учета. 5. Интеграция системы бюджетирования и нормативного учета затрат в рамках управленческой бухгалтерии. 6. Формирование информации в англо-саксонской системе управленческого учета для принятия краткосрочных и долгосрочных управленческих решений.

**Ключевые слова :** *управленческий учет, затраты, себестоимость, калькуляция, бюджетирование, оптимизация затрат*

**Дата начала использования:** 01 сентября 2012 г.

**Автор - составитель:** Соколов Андрей Юрьевич, доктор экономических наук, профессор кафедры финансового учета ИЭиФ, КФУ тел.: (843) 2-91-13-78, email: sokolov-kzn@bk.ru

**Доступность:** записанные на курс пользователи

**Язык интерфейса:** русский и английский

**URL:** <http://tulpar.kpfu.ru/course/view.php?id=483>

## Содержание

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Введение .....</b>   | <b>8</b>  |
| <b>Лекция 1. Сущность, содержание, принципы и назначение англо-саксонской системы управленческого учета.....</b>  | <b>9</b>  |
| 1.1. Генезис бухгалтерского учета для руководителей: исторические аспекты и современные концептуальные подходы к исследованию тенденций развития управленческого учета (вопрос темы) .....  | 9         |
| 1.2. Свойства, которыми должна обладать информация, генерируемая в англосаксонской системе управленческого учета (вопрос темы).....   | 11        |
| 1.3. Управленческие процессы в системах планирования, контроля, подготовки и принятия управленческих решений и отличия между стратегической, тактической и оперативной системами планирования: проблемы их взаимодействия (вопрос темы) ..... | 13        |
| 1.4. Материалы Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA).....   | 14        |
| 1.5. Вопросы для самоконтроля: .....  | 15        |
| 1.6. Глоссарий по теме .....  | 15        |
| 1.7. Словарь (англо-русский) .....  | 16        |
| 1.8. Рекомендуемые информационные ресурсы: .....  | 16        |
| 1.9. Список сокращений.....   | 16        |
| <b>Лекция 2. Типология затрат с использованием математических методов в англо-саксонской системе управленческого учета. ....</b>  | <b>17</b> |
| 2.1. Проблемы классификации затрат в англо-саксонской системе управленческого учета. (вопрос темы) .....  | 17        |
| 2.2. Экономико-статистические методы, используемые в рамках управленческого учета затрат (вопрос темы).....   | 20        |
| 2.3. Материалы Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA).....   | 24        |

|  |    |
|--|----|
| 2.4. Вопросы для самоконтроля: .....             | 25 |
| 2.5. Глоссарий по теме .....                     | 25 |
| 2.6. Словарь (англо-русский) .....               | 26 |
| 2.7. Рекомендуемые информационные ресурсы: ..... | 27 |
| 2.8. Список сокращений.....                      | 27 |

### **Лекция 3. Методологические и методические проблемы учета материальных, трудовых и накладных затрат в управленческой бухгалтерии ..... 28**

|   |    |
|---|----|
| 3.1. Проблемы управленческого учета прямых материальных и трудовых затрат (вопрос темы) .....   | 29 |
| 3.2. Проблемы управленческого учета накладных затрат (вопрос темы).....   | 31 |
| 3.3. Материалы Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA)..... | 34 |
| 3.4. Вопросы для самоконтроля: .....  | 35 |
| 3.5. Глоссарий по теме .....  | 35 |
| 3.6. Словарь (англо-русский) .....  | 36 |
| 3.7. Рекомендуемые информационные ресурсы: .....  | 37 |
| 3.8. Список сокращений.....   | 38 |

### **Лекция 4. Техника исчисления затрат в англо-саксонской системе управленческого учета ..... 39**

|   |    |
|---|----|
| 4.1. Концептуальные подходы к определению показателей маржинального дохода в системе интегрированного управленческого учета (вопрос темы).....    | 39 |
| 4.2. Принципы расчета финансовых результатов при помощи методов управленческого учета затрат (вопрос темы).....                                   | 41 |
| 4.3. Материалы Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA)..... | 45 |

|  |    |
|--|----|
| 4.4. Вопросы для самоконтроля: .....             | 46 |
| 4.5. Глоссарий по теме .....                     | 46 |
| 4.6. Словарь (англо-русский) .....               | 47 |
| 4.7. Рекомендуемые информационные ресурсы: ..... | 48 |
| 4.8. Список сокращений.....                      | 48 |

## **Лекция 5. Интеграция системы бюджетирования и нормативного учета затрат в рамках управленческой бухгалтерии ..... 49**

|   |    |
|---|----|
| 5.1. Концептуальные подходы к составлению бюджетов в системе интегрированного управленческого учета (вопрос темы) .....                           | 49 |
| 5.2. Принципы исчисления нормативных затрат в рамках управленческой бухгалтерии (вопрос темы).....  | 51 |
| 5.3. Материалы Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA)..... | 56 |
| 5.4. Вопросы для самоконтроля: .....  | 57 |
| 5.5. Глоссарий по теме .....  | 58 |
| 5.6. Словарь (англо-русский) .....  | 58 |
| 5.7. Рекомендуемые информационные ресурсы: .....  | 59 |
| 5.8. Список сокращений.....   | 59 |

## **Лекция 6. Формирование информации в англо-саксонской системе управленческого учета для принятия краткосрочных и долгосрочных управленческих решений, оценка результатов деятельности..... 60**

|   |    |
|---|----|
| 6.1. Формирование информации для принятия краткосрочных и долгосрочных управленческих решений (вопрос темы).....                                  | 60 |
| 6.2. Оценка результатов деятельности хозяйствующих субъектов (вопрос темы) .....  | 64 |
| 6.3. Материалы Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA)..... | 68 |

|  |    |
|--|----|
| 6.4. Вопросы для самоконтроля:.....              | 68 |
| 6.5. Глоссарий по теме .....                     | 69 |
| 6.6. Словарь (англо-русский) .....               | 69 |
| 6.7. Рекомендуемые информационные ресурсы: ..... | 69 |
| 6.8. Список сокращений.....                      | 70 |

## **Введение**

Целью изучения курса является развитие знаний в области ведения учета затрат и обучение навыкам подготовки информации, используемой менеджерами и бухгалтерами-аналитиками в процессе составления бюджетов, осуществления контроля издержек организации и для принятия взвешенных управленческих решений.

Курс основан на методических материалах Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA) F2 Management accounting целью которой является развитие знаний в области ведения учета затрат и обучение навыкам подготовки информации, используемой менеджерами и бухгалтерами-аналитиками в процессе составления бюджетов, осуществления контроля издержек организации и для принятия взвешенных управленческих решений.

Основные материалы ACCA:

- Учебное пособие: Management accounting / F2 Study text. – ACCA, Kaplan Financial Limited, 2011
- Сборник заданий по управленческому учету: Management accounting / F2 Revision kit. – ACCA, Kaplan Financial Limited, 2011
- Специальный комплект материалов «Краткий конспект лекций по управленческому учету»: Management accounting / F2 Pocket notes. – ACCA, Kaplan Financial Limited, 2011

В конспекте лекций «Управленческий учет (продвинутый уровень)» даны пояснения и комментарии к разделам программы Management accounting F2, представлен дополнительный материал и освещены вопросы курса «Управленческий учет (продвинутый уровень)» не вошедшие в учебные пособия ACCA.

Изучение данной дисциплины должно обеспечить освоение магистрантами методологических основ англо-саксонской системы калькуляционного учета и получение практических навыков формирования информации о затратах и результатах деятельности коммерческой организации.



## **Лекция 1. Сущность, содержание, принципы и назначение англо-саксонской системы управленческого учета**

**Аннотация.** Данная тема раскрывает основные понятия англо-саксонской системы управленческого учета.

**Ключевые слова.** Управленческий учет, производственный учет, калькуляционный учет, бюджетирование, контроль, управленческий анализ.

### **Методические рекомендации по изучению темы**

- Тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- В дополнение к лекции есть презентация, которую необходимо изучить, и ответить на вопросы.
- В качестве самостоятельной работы предлагается ознакомиться с главой из книги ACCA Paper F2 «Management accounting». – Kaplan Financial Limited, 2011., ch. 2
- Для проверки усвоения темы имеется тест.

### **Вопросы для изучения**

1.1. Генезис бухгалтерского учета для руководителей: исторические аспекты и современные концептуальные подходы к исследованию тенденций развития управленческого учета

1.2. Свойства, которыми должна обладать информация, генерируемая в англосаксонской системе управленческого учета

1.3. Управленческие процессы в системах планирования, контроля, подготовки и принятия управленческих решений и отличия между стратегической, тактической и оперативной системами планирования: проблемы их взаимодействия

**1.1. Генезис бухгалтерского учета для руководителей: исторические аспекты и современные концептуальные подходы к исследованию тенденций развития управленческого учета (вопрос темы)**

Предпосылкой и базой для появления управленческого учета стал производственный учет. Системы производственного учета появились уже в XIV веке. Однако детально проработанных методов учета затрат до начала XIX века не существовало.

Промышленная революция дала новый импульс к развитию производственного учета. В большинстве коммерческих фирм к тому времени уже использовались следующие счета затрат : счет “Прямые затраты на оплату труда”, “Прямые материальные затраты” и “Накладные расходы” (без выделения административных расходов и расходов на продажу)

Существует два подхода к определению управленческого учета (рис. 1)

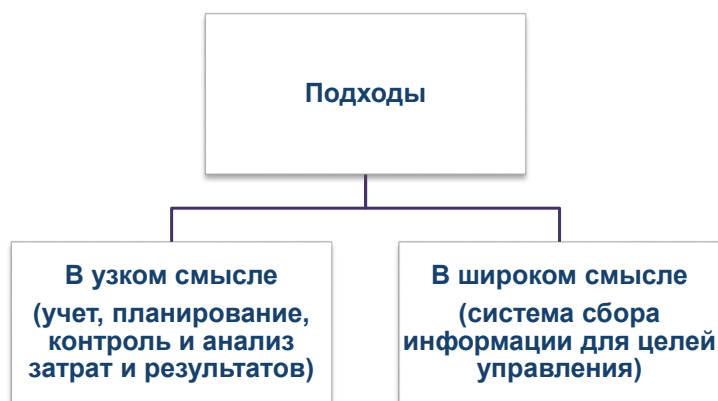


Рис. 1 Подходы к определению управленческого учета

В конце XIX столетия в экономической литературе начинается активное обсуждение системы учета полных затрат и системы учета на базе сокращенной себестоимости. Необходимо отметить, что особое внимание в то время уделялось категории накладных расходов, поскольку в промышленности большое значение стали приобретать системы обслуживания и управления производством.

С 1920 по 1980 постепенно формировалась система управленческого учета, основанная на элементах ЛТ философии. Основная идея ЛТ философии заключается в том, что каждая стадия производства продукта функционирует по принципу “точно в срок”. Доставка материалов на рабочее место осуществляется по мере требования, минуя склады, готовая продукция поставляется клиенту мгновенно, после завершения всех технологических операций. Данный подход позволил сократить запасы материалов и готовой продукции на складах, что в целом, привело к

снижению себестоимости. В настоящий момент калькулирование затрат в рамках системы ЛТ является одним из основных направлений совершенствования управленческого учета.

В середине XX века в США и Европе большинство промышленных предприятий использовали систему учета затрат “standard-costing”. Положительные отклонения от нормативных затрат выявлялись на специальных счетах и списывались на себестоимость реализованной продукции.

До 1950 года информация, сформированная в системе калькулирования себестоимости продукции не представляла особого интереса для бухгалтеров аналитиков. Вместе с тем проведенные в 1960 г. исследования показали, что только 22 % предприятий используют элементы методов “direct-costing” (учет на базе прямых затрат) и “variable costing ” (учет на базе переменных затрат) для составления внутренних отчетов. (Smith C. A. and Ashburne J. G.) Таким образом, применение методов “direct-costing” и “ variable costing ” не было повсеместным, хотя идеи ведения учета затрат на базе сокращенной себестоимости были популярны. В тот период большая часть предприятий на практике использовала систему учета поглощенных затрат (absorption costing). Три варианта этой системы, применяемые на практике в 60-х годах нашли свое отражение и в современном подходе к организации управленческого учета.

- учет фактических затрат (actual costing)
- учет нормальных затрат (normal costing)
- нормативных затрат (standart costing)

В 1980 – 1990 годы появляются новые системы управленческого учета, такие как метод учета затрат по видам деятельности (ABC – метод), метод учета целевых затрат “target-costing”, метод учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта (LCC – метод ) и т.д.

## **1.2. Свойства, которыми должна обладать информация, генерируемая в англосаксонской системе управленческого учета (вопрос темы)**

В нашей стране к учетной информации традиционно предъявлялись такие требования, как объективность, достоверность, своевременность и точность. Однако на современном этапе совершенствования управления,

становления рыночной экономики предъявления только этих требований оказывается недостаточным.

Учетная информация должна формироваться не ради самого бухгалтерского учета, а быть полезной внутренним и внешним ее пользователям, служить необходимой основой для осуществления процессов прогнозирования, планирования, нормирования, анализа и контроля.

Разделение финансовой и налоговой бухгалтерий присуще, скорее, отечественной учетной практике. Такое выделение бухгалтерий вносит дисбаланс в систему формирования учетной информации, поскольку:

- теряется смысл в выделении управленческого учета из среды бухгалтерского. Это происходит вследствие того, что финансовый учет начинают рассматривать как учет для целей управления. Следовательно отличия между финансовым и управленческим учетом постепенно стираются, несмотря на то, что методологией финансового учета в нашей стране призвано заниматься Министерство финансов, в то время как управленческий учет не регламентирован государством;

- возрастают трудоемкость работ и расходы на ведении отдельно финансового и налогового учета (в частности, разные цели ведения учета требуют составления различных отчетов);

- невозможно четко выделить налоговый учет из финансового по причине наличия тесной связи между ними. Ведение первичного, текущего и сводного учета (финансовый учет) влияет на расчет налоговых показателей, и в свою очередь служит информационной базой, которая подпадает под проведение налоговых проверок.

Однако, несмотря на вышеназванные обстоятельства, разделение отечественного учета на налоговый и финансовый в настоящее время является неоспоримым фактом. Внедрение налогового учета доходов и расходов для целей расчета налога на прибыль – яркий тому пример.

Взаимосвязь финансового и управленческого учета. На практике используют несколько способов взаимосвязи финансового и управленческого учета. Так, управленческий учет может быть автономным и интегрированным в финансовый. При автономном управленческом учете применяется любая группировка затрат, которая эффективна, по мнению менеджеров, для управления этими издержками (группировка затрат по центрам ответственности, по видам деятельности, по стадиям жизненного цикла продукта и т.д.). Действительно, информация по прямым и косвенным расходам или по релевантным и

нерелевантным затратам не должна быть доступна пользователям вне организации. Вторым вариантом является интегрированная система управленческого учета. В этом случае затраты будут отражены на счетах финансового и управленческого учета одинаково.

### **1.3. Управленческие процессы в системах планирования, контроля, подготовки и принятия управленческих решений и отличия между стратегической, тактической и оперативной системами планирования: проблемы их взаимодействия (вопрос темы)**

Управленческий учет сегодня позволяет:

- разработать рекомендации к снижению целевых затрат
- сформировать показатели, способствующие принятию эффективных управленческих решений
- создать систему контроля за сохранностью средств предприятия (это организация контроля за состоянием денежных потоков предприятия, организация контроля за дебиторской и кредиторской задолженностью предприятия и т.д.)
- организовать систему трансфертного ценообразования
- организовать систему бюджетирования на основе целевых показателей
- оптимизировать ассортимент выпуска продукции, используя информацию о целевых затратах и целевой прибыли
- выработать рекомендации по улучшению финансового состояния предприятия
- определить “узкие места” предприятия и их ликвидировать
- усовершенствовать методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции с целью использования аккумулированной там информации для принятия управленческих решений

Среди основополагающих принципов управленческого учета выделяют следующие:

Ориентация на удовлетворение информационных потребностей управления, на группировку затрат и результатов деятельности по внутризаводским, внутрифирменным подразделениям предприятия, управление по отклонениям, мониторинг всех финансово-хозяйственной деятельности;

Непрерывность деятельности организации, использование единых для планирования и учета единиц измерения, оценку результатов деятельности подразделений организации, преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации для целей управления, формирование показателей внутренней отчетности, как основы коммуникационных связей между уровнями управления, применение бюджетного (сметного) метода управления, полнота и аналитичность обеспечивающие информацию об объектах учета, периодичность, отражающую производственный и коммерческий циклы организации, установленные учетной политикой;

Принцип обособленного (автономного или целостного) предприятия (допущение имущественной обособленности), принцип соответствия доходов и расходов, принцип консерватизма, принцип учета активов по (первоначально) себестоимости.

Аналитический учет затрат в рамках управленческой бухгалтерии ведется в разрезе: продуктов и услуг; видов деятельности (функций); объектов производственных инвестиций, объектов основных средств и прочих видов активов; статей калькуляции; факторов производства; центров ответственности и мест формирования затрат; переменных и постоянных затрат; покупателей; контролируемых и неконтролируемых затрат; территорий (зон) продаж и т.д.

#### **1.4. Материалы Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA)**

The structure of the syllabus and study guide  
(<http://www.accaglobal.com/gb/en.html>)

- The nature and purpose of cost and management accounting
- Accounting for management
  - Cost and management accounting versus financial accounting
  - Sources of data
  - Presenting information

Describe the purpose and role of cost and management accounting within an organisation. Compare and contrast financial accounting with cost and management accounting. Outline the managerial processes of planning,

decision making and control. Explain the difference between strategic, tactical and operational planning. Distinguish between data and information. Identify and explain the attributes of good information. Explain the limitations of management information in providing guidance for managerial decision-making.

Describe sources of information from within and outside the organisation (including government statistics, financial press, professional or trade associations, quotations and price list).

Explain the uses and limitations of published information/data (including information from the internet)

Describe the impact of general economic environment on costs/revenue. Explain sampling techniques (random, systematic, stratified, multistage, cluster and quota).

Prepare written reports representing management information in suitable formats according to purpose.

Present information using tables, charts and graphs (bar charts, line graphs, pie charts and scatter graphs).

Interpret information (including the above tables, charts and graphs) presented in management reports.

### **1.5. Вопросы для самоконтроля:**

1. В чем заключаются различия между понятиями "данные" ("сведения") и "информация": проблемы терминологии ?
2. Что собой представляет реинжиниринг бизнес-процессов управленческой бухгалтерии для контроля и принятия эффективных решений
3. Каковы роль и цели исчисления затрат в системе управленческого учета ?

### **1.6. Глоссарий по теме**

**Субъект управления** - руководители, менеджеры всех уровней управления.

**Объекты управления** - доходы, расходы компании, результаты центров ответственности, ресурсы компании - работники, средства и предметы труда, научно - технический и информационный потенциал предприятия.

## 1.7. Словарь (англо-русский)

**Date** – данные

**Unprocessed information** – необработанная информация

**Routine reports** – текущие (повседневные) отчеты

**“One-off” enquiries** – разовые запросы

**Time sheet** – ведомость учета отработанного времени (человеко-часы, машино-часы)

**Inventory records** – инвентарные книги

## 1.8. Рекомендуемые информационные ресурсы:

1. Management accounting / F2 Study text. – ACCA, Kaplan Financial Limited, 2011., ch. 1-2

2. Материалы Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA, <http://www.accaglobal.com/gb/en.html>)

1. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2011

2. Ивашкевич В.Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу: учеб. пособие. - М.: Финансы и статистика, 2009.

3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Национальное образование, 2013

4. Презентация

## 1.9. Список сокращений

SC - Метод "стандарт-костинг" (Standard costing).

ТС - Метод учета целевых затрат (Target costing).

ABC - Метод учета затрат по видам деятельности.



## **Лекция 2. Типология затрат с использованием математических методов в англо-саксонской системе управленческого учета.**

**Аннотация.** В данной теме рассматриваются вопросы классификации затрат, исследуются экономико-статистические методы, используемые в рамках управленческого учета затрат

**Ключевые слова.** Затраты, расходы, издержки, классификация.

### **Методические рекомендации по изучению темы**

- Тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- В дополнение к лекции есть презентация, которую необходимо изучить, и ответить на вопросы.
- В качестве самостоятельной работы предлагается ознакомиться с главой из книги ACCA Paper F2 «Management accounting». – Kaplan Financial Limited, 2011., ch. 3
- Для проверки усвоения темы имеется тест.

### **Вопросы для изучения**

2.1. Проблемы классификации затрат в англо-саксонской системе управленческого учета.

2.2. Экономико-статистические методы, используемые в рамках управленческого учета затрат

### **2.1. Проблемы классификации затрат в англо-саксонской системе управленческого учета. (вопрос темы)**

Проблемы классификации затрат в англо-саксонской системе управленческого учета.

Затраты - стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов.

Ключевыми группировками затрат являются затраты по элементам и статьям калькуляции (рис. 2).

К элементам затрат, связанных с производством и реализацией, относятся:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

В западных компаниях состав элементов может быть более расширенным: основные материалы; материалы общего назначения; горюче-смазочные материалы; энергетические затраты; заработная плата и оклады сотрудников; социальные выплаты, включаемые в себестоимость продукции; услуги сторонних организаций; налоги, сборы, страховые платежи, включаемые в затраты предприятия; транспортные расходы, затраты на рекламу; арендные платежи; калькуляционные расходы; специальные затраты.



Рис. 2. Группировка затрат по элементам и статьям

Перечень статей затрат и их состав определяются организациями самостоятельно (они могут быть рекомендованы к использованию отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости).

Статья затрат отвечает на вопрос – «на какие цели расходуются средства?»

В общем виде классификация затрат представлена в табл.1

Основные затраты – затраты связанные с технологическим процессом (расход сырья материалов на технологические нужды, оплата труда основных производственных рабочих, РСЭО – расходы на содержание машин и оборудования).

Таблица 1

## Классификация затрат в управленческом учете

| № п/п | Признак классификации                                | Виды затрат  |
|-------|--|--|
| 1     | По экономической роли в процессе производства        | Основные и накладные   |
| 2     | По способу отнесения на центр ответственности        | Прямые и косвенные по отношению к подразделениям                         |
| 3     | По способу включения в себестоимость продукции       | Прямые и косвенные по отношению к продуктам<br>Валовые и средние         |
| 4     | По отношению к объему производства                   | Переменные и постоянные  |
| 5     | В зависимости от решаемых управленческих задач       | Релевантные и нерелевантные<br>Безвозвратные<br>Вмененные<br>Предельные  |
| 6     | В зависимости от уровня контроля                     | Регулируемые (контролируемые) и не регулируемые (не контролируемые)      |
| 7     | В зависимости от решаемых бухгалтерских задач        | Затраты отчетного периода и себестоимость продукции (затраты на продукт) |
| 8     | В зависимости от видов бухгалтерского учета          | Затраты по элементам и затраты по статьям калькуляции                    |
| 9     | В зависимости от временной соотнесенности информации | Фактические и плановые (бюджетные) затраты                               |

Накладные затраты – расходы не связанные с технологией производства (управленческие расходы, общепроизводственные за минусом РСЭО ) (определение, действующее в РФ до конца XX века)

Накладные затраты – расходы на обслуживание производства и управление, а также расходы на продажу ( современное определение накладных расходов)

Прямые расходы – расходы которые можно прямо, непосредственно отнести на подразделение или на конкретный вид продукции.

Косвенные расходы – расходы которые носят общий для производства не-нескольких подразделений или видов продукции характер и включаются в их себе-стоимость путем распределения (косвенным путем).

## **2.2. Экономико-статистические методы, используемые в рамках управленческого учета затрат (вопрос темы)**

В настоящее время на отечественных предприятиях актуальным становится вопрос об использовании экономико-математических методов в системе управленческого учета в т.ч. в системе управленческого учета целевых затрат. Практический интерес представляют следующие методы:

1. Методы деления расходов на переменные и постоянные составляющие

2. Методы распределения расходов вспомогательных производств (оценка встречных услуг)

Для того чтобы расходы разделить на переменные и постоянные используют следующие математические методы:

1. Метод крайних точек.

2. Индексный метод

3. Метод наименьших квадратов

Большинство из этих подходов предусматривают линейную зависимость между затратами и объемом деятельности. Кроме того, результаты расчетов можно использовать при составлении бюджетов расходов.

**Метод крайних точек** широко используется на небольших предприятиях. Бухгалтера – аналитики определяют объем деятельности (выпуск продукции в натуральных единицах, человеко-часы, машино-

часы и т.п.) и величину расходов за 6-12 месяцев. Затем проводят анализ динамики расходов, путем их ранжирования по объему деятельности. Целью проведения данного анализа является определение периодов, подлежащих исключению из дальнейшего расчета. Исключению подлежат периоды, в которых расходы резко изменялись под влиянием случайных факторов. Таким образом, в случае наличия резких необоснованных скачков затрат при незначительном изменении объема деятельности, показатели за данные периоды в расчет не принимаются. Затем определяют минимальные и максимальные значения объемов деятельности и соответствующие им величины затрат, условную величину переменных расходов на единицу показателя объема деятельности и условную величину постоянных затрат на весь объем деятельности.

Последним этапом является определение функции валовых расходов.

Данный метод может быть использован для деления на переменную и постоянную составляющие плановых и фактических расходов. С его помощью возможно прогнозирование величины расходов на последующие периоды.

Линейно-регрессионный анализ затрат и корреляция в системе управленческого учета. Методы теории вероятностей в управленческом учете: определение ожидаемых значений затрат, сумм покрытия, прибыли и использование результатов расчетов в процессе принятия управленческих решений.

**Индексный метод** является аналогом предыдущего. Индексы не получили широкого распространения в управленческом учете. Однако с их помощью можно произвести деление расходов на переменную и постоянную составляющие, основываясь на минимальном количестве данных.

Технологию расчетов можно представить следующим образом:

- Экспертным путем определяют статьи расходов, которые без дополнительного расчета можно сразу отнести к переменным и постоянным
- Проводят анализ оставшихся статей расходов с использованием индексного метода. Для каждой статьи расходов определяют коэффициент переменных расходов

**Метод наименьших квадратов** является одним из самых точных методов разделения расходов на переменную и постоянную составляющие.

Технологию расчетов можно представить следующим образом:

- Отбор факторов, оказывающих наибольшее влияние на величину расходов
- Определяют по формулам переменные расходы на единицу продукции и постоянные расходы на весь объем деятельности.

Нахождение переменных расходов на единицу продукции ( $v$ ) и постоянных расходов ( $F$ ) производится по способу наименьших квадратов, в основе которого лежит система уравнений

При решении этих уравнений способом определителей находят переменные расходы на единицу продукции и валовые постоянные расходы.

Рассмотрим пример.

Целевая функция  $Y = v \times x + F$

Нахождение переменных расходов на единицу продукции ( $V$ ) и постоянных расходов ( $F$ ) производится по способу наименьших квадратов, в основе которого лежит уравнение

$$Fn + v \sum X = \sum Y$$

$$F \sum X + v \sum X^2 = \sum XY$$

При решении этого уравнения способом определителей находят переменные расходы на единицу продукции и валовые постоянные расходы (табл. 2)

$$v = \frac{n \sum XY - \sum X \sum Y}{n \sum X^2 - \sum X \sum X} = \frac{(11 \times 7939050) - (2875 \times 30020)}{(11 \times 762525) - (2875 \times 2875)} = \frac{1022050}{122150} = 8,367$$

$$F = \frac{\sum Y \sum X^2 - \sum XY \sum X}{n \sum X^2 - \sum X \sum X} = \frac{(30020 \times 762525) - (7939050 \times 2875)}{(11 \times 762525) - (2875 \times 2875)} = \frac{66231750}{122150} = 542,22$$

где  $n$  – количество периодов

Таблица 2

## Расчет переменных и постоянных расходов

| Периоды  | X           | Y            | X <sup>2</sup> | XY             | Y <sub>x</sub> | Y <sup>2</sup>  |
|----------|-------------|--------------|----------------|----------------|----------------|-----------------|
| январь   | 225         | 2400         | 50625          | 540000         | 2424,830       | 5760000         |
| март     | 265         | 2800         | 70225          | 742000         | 2759,517       | 7840000         |
| апрель   | 240         | 2550         | 57600          | 612000         | 2550,338       | 6502500         |
| май      | 260         | 2740         | 67600          | 712400         | 2717,681       | 7507600         |
| июнь     | 310         | 3130         | 96100          | 970300         | 3136,040       | 9796900         |
| июль     | 235         | 2470         | 55225          | 580450         | 2508,502       | 6100900         |
| август   | 325         | 3200         | 105625         | 1040000        | 3261,547       | 10240000        |
| сентябрь | 250         | 2630         | 62500          | 657500         | 2634,009       | 6916900         |
| октябрь  | 290         | 3040         | 84100          | 881600         | 2968,696       | 9241600         |
| ноябрь   | 245         | 2600         | 60025          | 637000         | 2592,174       | 6760000         |
| декабрь  | 230         | 2460         | 52900          | 565800         | 2466,666       | 6051600         |
| Итого    | <b>2875</b> | <b>30020</b> | <b>762525</b>  | <b>7939050</b> | <b>30020</b>   | <b>82718000</b> |

Результат расчета:

$$Y = v \times x + F \text{ или } 8,367 x + 542,22$$

Определение тесноты связи между показателями объема деятельности и величиной расходов.

Для определения тесноты связи между расходами и показателями объема деятельности следует рассчитать коэффициент корреляции.

Если данный коэффициент стремится к нулю, то связь между объемом деятельности и расходами отсутствует. Следовательно, изменение объема деятельности не оказывает влияние на динамику расходов.

Если коэффициент корреляции стремится к единице, связь между объемом деятельности и расходами сильна. Следовательно, изменение объема деятельности вызывает динамику расходов.

Необходимо отметить важный момент – коэффициент корреляции позволяет одновременно определить наилучшую базу для распределения накладных расходов. Коэффициент проверяет тесноту связи между показателями объема деятельности и расходами. Наличие такой связи означает, что накладные расходы необходимо распределять пропорционально именно этим показателям.

Метод наименьших квадратов может помочь в решении задач в области нормирования затрат (в случае использования нормативного метода учета), анализа расходов (в определении причин динамики расходов), бюджетирования и прогнозирования расходов.

### **2.3. Материалы Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA)**

The structure of the syllabus and study guide  
(<http://www.accaglobal.com/gb/en.html>)

Cost classification, behaviour and purpose

- Production and non-production costs
- Direct and indirect costs
- Fixed and variable costs

Business mathematics and computer spreadsheets

- Dealing with uncertainty
- Statistics for business

Explain and illustrate production and nonproduction costs. Describe the different elements of non production costs- administrative, selling, distribution and finance. Describe the different elements of production cost- materials, labour and overheads. Explain the importance of the distinction between production and non production costs when valuing output and inventories.



Explain and illustrate with examples classifications used in the analysis of the product/service costs including by function, direct and indirect. fixed and variable, stepped fixed and semi variable costs.

Explain and illustrate the use of codes in categorising transaction. Describe and illustrate, graphically, different types of cost behaviour. Use high/low analysis to separate the fixed and variable elements of total costs including situations involving semi variable and stepped fixed costs and changes in the variable cost per unit.

Explain the structure of linear functions and equations. Explain and illustrate the concept of cost objects, cost units and cost centres. Distinguish between cost, profit, investment and revenue centres. Describe the differing needs for information of cost, profit, investment and revenue centre managers.

#### **2.4. Вопросы для самоконтроля:**

1. Какова типология объектов управленческого учета затрат?

2. Как теория вероятностей и методы математической статистики используются в управленческом учете для целей определения ожидаемых значений затрат, сумм покрытия и прибыли ?

3. Как результаты расчетов, полученные на основе применения методов теории вероятностей применяются в процессе принятия управленческих решений?

1. Методы деления затрат на переменные и постоянные

2. Оптимизация соотношения затрат и результатов деятельности организации в краткосрочном периоде

#### **2.5. Глоссарий по теме**

**Затраты** - стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов.

**Платежи** представляют собой уплату в наличной или безналичной форме денег и других платежных средств.

**Доходы** - выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг, платежи за временное владение и использование своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности, от участия в уставных капиталах других организаций и т.п.

**Устранимые затраты** - это затраты, которых можно избежать при другом варианте альтернативного решения.

**Неустрашимые затраты** – это затраты, которых невозможно избежать.

**Дифференциальные затраты** - это разность затрат при двух сопоставимых вариантах решения.

**Непроизводительные затраты** - в большей части это чистые потери

**Калькуляционные затраты** - не связанные с потреблением ресурсов в отчетном периоде и представляющие собой возмещение прошлых или возможных в будущем затрат предприятия

## 2.6. Словарь (англо-русский)

**Receipts** – денежные поступления

**Employee morale** – трудовая дисциплина

**Cost unit** – калькуляционная единица или единица калькулируемой продукции (тонна стали, кубометр гравия )

**Stepped cost** - ступенчатые затраты

**Standing charge** – постоянный тариф (например, за газ)

**Uncertainty** – неопределённость

**Expected value** – ожидаемое значение чего-либо (затрат, дохода, прибыли, единиц продукции и т.д.)

**Probability distribution** – распределение вероятностей

**Weighted average** – средневзвешенная величина

**Outcomes (results)** – последствия той или иной деятельности (затраты, прибыль, доходы)

**Value of a variable** – значение переменной

**Least squares method (linear regression analysis)** – метод наименьших квадратов

**Line of best fit** – линия наилучшего (максимального, точного) соответствия

**Dependent variable** – зависимая переменная (Y) в формуле  $Y = a + bx$

**Independent variable** - независимая переменная (X) в формуле  $Y = a + bx$

**Mutually exclusive projects** – взаимно исключающий проекты

**Causation** – причинно-следственная связь

**What-if analysis** , анализ "что-если" (моделирование будущих результатов при различных вариантах развития событий)

## **2.7. Рекомендуемые информационные ресурсы:**

1. Management accounting / F2 Study text. – ACCA, Kaplan Financial Limited, 2011., ch. 3-4
2. Материалы Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA, <http://www.accaglobal.com/gb/en.html>)
3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2011
4. Ивашкевич В.Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу: учеб. пособие. - М.: Финансы и статистика, 2009.
5. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Национальное образование, 2013
6. Соколов А.Ю. Формирование информации о затратах в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов. - М.: Бухгалтерский учет, 2007. - 176 с. - 11 печ. л.
7. Соколов А.Ю. Методика учета и планирования затрат с использованием группы 30-х счетов на примере нефтехимического предприятия / А.Ю. Соколов // Управленческий учет. – 2007. – № 2. – С. 42-49. – 0,7 печ. л.
8. Соколов А.Ю. Формирование информации о затратах с использованием групп контроллинговых и 30-х счетов на примере нефтегазодобывающего предприятия / А.Ю. Соколов, З.М. Ганиев // Управленческий учет. – 2007. – № 1. – С. 23-34. – 1,0/0,5 печ. л.
9. Соколов А.Ю. Особенности учета затрат с использованием группы 30-х счетов на примере нефтехимического предприятия / А.Ю. Соколов, И.Р. Яхин // Все для бухгалтера. – 2006. – № 18. – С. 5-11 . – 1,0/0,5 печ. л.
10. Презентация

## **2.8. Список сокращений**

VC – переменные затраты

FC – постоянные затраты

### **Лекция 3. Методологические и методические проблемы учета материальных, трудовых и накладных затрат в управленческой бухгалтерии**

**Аннотация.** В данной теме рассматриваются вопросы управленческого учета прямых материальных, прямых трудовых, общепроизводственных и общехозяйственных затрат.

**Ключевые слова.** Место возникновения затрат, метод оценки материалов, затраты на оплату труда, ставка распределения затрат

#### **Методические рекомендации по изучению темы**

- Тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- В дополнение к лекции есть презентация, которую необходимо изучить, и ответить на вопросы.
- В качестве самостоятельной работы предлагается ознакомиться с главой из книги ACCA Paper F2 "Management accounting". - Kaplan Financial Limited, 2011., ch. 6
- В качестве самостоятельной работы также предлагается ознакомиться с параграфами из книги Соколова А.Ю., стр. 41, глава 3 «Методы управленческого учета, используемые в процессе формирования информации о материальных затратах, затратах на оплату труда и затратах амортизационных отчислений» (Соколов А.Ю. Формирование информации о затратах в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов. - М.: Бухгалтерский учет, 2007. -176 с.)
- Для проверки усвоения темы имеется тест.

#### **Вопросы для изучения**

3.1. Проблемы управленческого учета прямых материальных и трудовых затрат

3.2. Проблемы управленческого учета накладных затрат

### 3.1. Проблемы управленческого учета прямых материальных и трудовых затрат (вопрос темы)

Расчет оптимального размера заказа. Формулы и примеры. Цель – минимизация затрат.

- Затраты на хранение материалов;
- Аренда склада;
- Содержание складского персонала;
- Страхование запасов;
- Естественная убыль и хищения;
- Проценты за пользование заемными средствами (западная практика).

Учет затрат на содержание персонала.

В последнее время важное значение приобретает управленческий учет затрат на оплату труда. Объектами учета затрат на оплату труда являются продукты, операции, функции и т.д. Прямые затраты на оплату труда подразделяют на инжиниринговые затраты на оплату труда (engineering labor costs) и производственные затраты на оплату труда (manufacturing labor costs). Инжиниринговыми затратами являются затраты на оплату труда работников предприятия, чья деятельность связана с проектированием и дизайном продукта, проводимыми научно-исследовательскими работами, с разработкой технологии производства. Они включают в себя: затраты на оплату труда инженеров-разработчиков и конструкторов, чья деятельность связана с разработкой основных производственных характеристик продукта; затраты на оплату труда инженеров, чья деятельность связана с производственным планированием, организацией работ по наладке и загрузке оборудования, на котором будут производиться конкретные продукты и т.д.; затраты на оплату труда инженеров чья, деятельность связана с разработкой стандартов и спецификаций продукта с целью проведения испытаний; затраты на оплату труда инженеров чья, деятельность связана с разработкой программы технической и технологической поддержки продукта на стадиях жизненного цикла. Производственные затраты на оплату труда представляют собой оплату труда работников предприятия, чья деятельность непосредственно связана с производством продукта. Они включают в себя следующие виды затрат: затраты труда на оплату работ по переработки сырья и материалов (fabrication labor costs); затраты труда на оплату работ по сборке частей и узлов продукта (assembly labor costs);

затраты труда на оплату работ по тестированию и проверке качества продуктов. На отечественных предприятиях ряд статей рассмотренных ранее затрат относят к косвенным расходам. В частности, затраты труда на оплату работ по тестированию и проверке качества продуктов включаются в состав общепроизводственных накладных расходов.

В целом можно выделить два подхода к ведению управленческого учета трудовых ресурсов: Первый подход можно обозначить как использование технических приемов, позволяющих собрать и интерпретировать информацию о затратах на оплату труда. По сути это аналитический учет, бюджетирование, нормирование затрат на оплату труда (отражение затрат на оплату труда в рамках нормативного метода учета затрат), методы контроля и анализа эффективности использования труда, анализа отклонений фактических затрат на оплату труда от плановых, приемы сокращения затрат на оплату труда.

С целью составления смет и бюджетов трудозатрат бухгалтер аналитик может использовать различные приемы и способы. В частности, эффективным приемом является метод сравнительного анализа CER (cost estimating relation-ships). Метод CER помогает понять природу затрат на оплату труда, выявить носители затрат и подготовить бюджеты. В основе этого метода положен анализ взаимосвязи “Затраты – Затраты” или “cost-to-cost relationship ”и анализ взаимосвязи “Затраты – Продукт” или “product-to-cost relationship”.

В западных компаниях широко распространена деление затрат на содержание персонала на:

- Заработную плату основных производственных рабочих (сдельную и повременную)
- Заработную плату вспомогательного персонала (сдельную и повременную)
- Заработную плату управленческого персонала
- Дополнительные затраты на социальные нужды (оплата по больничным листам)

На величину затрат на оплату труда учет которых ведется в рамках управленческой бухгалтерии влияют используемая система индикативных показателей при выполнении которых, рабочий или служащий получает соответствующий процент надбавки к заработной плате и заданная пропорция «основ-ной заработок – бонусная надбавка»

### 3.2. Проблемы управленческого учета накладных затрат (вопрос темы)

Цели управленческого учета накладных затрат:

- Формирование своевременной, полной и достоверной информации о фактических накладных затратах предприятия;
- Планирование и контроль за использованием смет накладных затрат, ценообразование;
- Выявление резервов снижения накладных затрат;
- Распределение накладных затрат для определения более точной себестоимости продукции;
- Управление затратами и принятие управленческих решений.

Состав накладных затрат в англосаксонской системе управленческого учета отличается от состава накладных затрат отечественной системы производственного учета (рис. 3).



Рис. 3 Накладные затраты в РФ и за рубежом

Состав накладных затрат в англосаксонской и отечественных системах управленческого учета.

Учет общепроизводственных затрат (рис. 4-6).

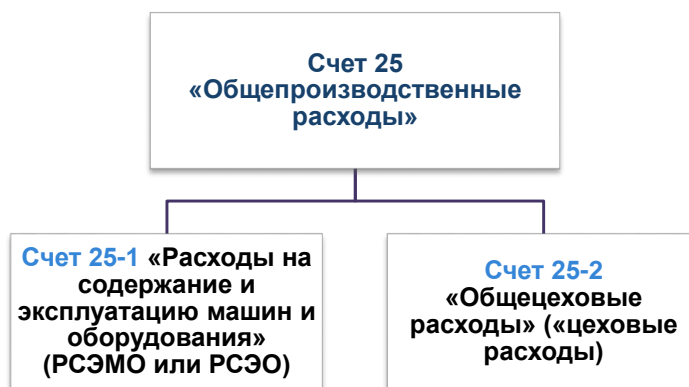


Рис. 4 Общепроизводственные расходы

**Счет 25-1 «Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования» (РСЭМО или РСЭО)**

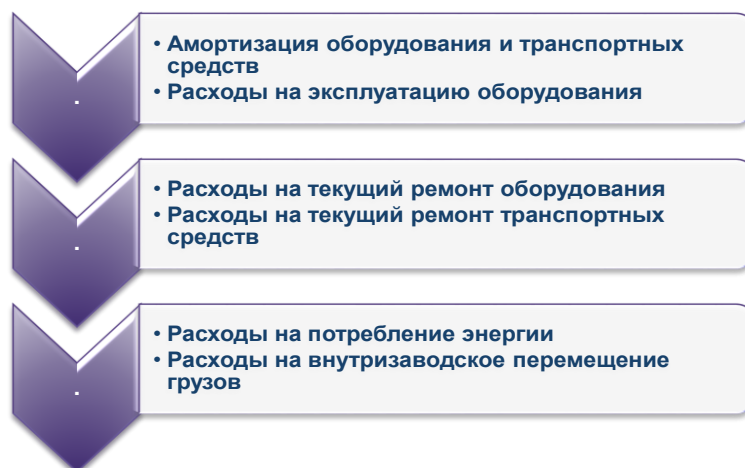


Рис. 5 Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования

**Счет 25-2 «Цеховые расходы»**



Рис. 6 Цеховые расходы  
Учет общехозяйственных затрат (рис. 7).

**Счет 26 «Общехозяйственные расходы»**



Рис. 7 Общехозяйственные расходы



Принципы соотнесения и распределения производственных накладных затрат между подразделениями.

Число вспомогательных центров затрат на крупных предприятиях насчитывается несколько десятков. Поэтому вопрос, связанный с перераспределением затрат, является важным, с точки зрения определения себестоимости продуктов.

В случае если вспомогательные подразделения оказывают услуги друг другу, то целесообразно применять методы расчета встречных услуг. Такими методами являются: метод распределения с использованием системы линейных уравнений, метод оценки встречных услуг по плановым ценам, метод оценки встречных услуг по трансфертным ценам.

Методы распределения (перераспределения) расходов вспомогательных производств применяются с учетом следующих особенностей:

- распределяться могут плановые или фактические расходы обслуживающих подразделений;
- расходы обслуживающих подразделений могут учитываться в разрезе заказов цехов – потребителей (отделов – потребителей).
- распределяться могут валовые расходы обслуживающих подразделений, учитываемые в постатейном разрезе или отдельно переменные и постоянные расходы этих подразделений.

Особый интерес представляют методы, основанные на использовании системы линейных уравнений. Существует два варианта оценки встречных услуг с использованием системы линейных уравнений:

Вариант № 1. Расчет осуществляется путем составления уравнения затрат, где в качестве неизвестного принимается величина затрат обслуживающего центра (первичные затраты) с учетом потребленных услуг.

Вариант № 2. Расчет осуществляется путем составления уравнения затрат, где в качестве неизвестного принимается величина затрат обслуживающего центра (первичные затраты) с учетом потребленных (от прочих обслуживающих подразделений) и оказанных (другим обслуживающим подразделениям) услуг.

В ряде случаев систему уравнений затрат можно решить методом подстановок. Однако этот способ довольно трудоемкий и применять его целесообразно только если количество обслуживающих центров невелико. Поэтому чаще используют метод Крамера, метод с использованием

алгоритма вычисления обратной матрицы, метод Гаусса или другие методы для решения системы уравнений.

Такой подход позволяет более точно определить себестоимость продукции и усилить контроль за расходованием средств на предприятии.

Учет затрат амортизационных отчислений в управленческом учете в ретроспективе, а также методы начисления амортизации в системе управленческого учета подробно рассмотрены на стр. 49-62 (Соколов А.Ю. Формирование информации о затратах в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов. - М.: Бухгалтерский учет, 2007. -176 с.)

### **3.3. Материалы Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA)**

The structure of the syllabus and study guide  
(<http://www.accaglobal.com/gb/en.html>)

Accounting for material, labour and overheads.

- Accounting for materials
- Accounting for labour
- Accounting for overheads

Accounting for materials. Describe the different procedures and documents necessary for the ordering, receiving and issuing of materials from inventory.

Describe the control procedures used to monitor physical and 'book' inventory and to minimise discrepancies and losses. Interpret the entries and balances in the material inventory account. Identify, explain and calculate the costs of ordering and holding inventory (including buffer inventory) Calculate and interpret optimal reorder quantities. Calculate and interpret optimal reorder quantities when discounts apply. Produce calculations to minimise inventory costs when inventory is gradually replenished. Describe and apply appropriate methods for establishing reorder levels where demand in the lead time is constant. Calculate the value of closing inventory and material issues using

LIFO, FIFO and average methods. Accounting for labour Calculate direct and indirect costs of labour.

Explain the methods used to relate inputlabour costs to work done. Prepare the journal and ledger entries to record labour cost inputs and outputs. Describe different remuneration methods: time-based systems, piecework systems and individual and group incentive schemes. Calculate the level, and analyse the costs and causes of labour turnover. Explain and calculate labour efficiency, capacity and production volume ratios. Interpret the entries in the labour account.

Accounting for overheads. Explain the different treatment of direct and indirect expenses. Describe the procedures involved in determining production overhead absorption rates. Allocate and apportion production overheads to cost centres using an appropriate basis. Reapportion service cost centre costs to production cost centres (including using the reciprocal method where service cost centres work for each other). Select, apply and discuss appropriate bases for absorption rates. Prepare journal and ledger entries for manufacturing overheads incurred and absorbed. Calculate and explain the under and over absorption of overheads.

### **3.4. Вопросы для самоконтроля:**

1. Какие схемы бонусов и вознаграждений используются в управленческом учете Великобритании и США ?
2. Какие существуют подходы к определению недораспределенных и перераспределенных накладных затрат в рамках использования двух и трехуровневых схем поглощения затрат ?
3. Проблемы установления связи между непроизводственными накладными затратами и центрами затрат.
4. Варианты отражение производственных и непроизводственных накладных затрат на счетах управленческого учета.

### **3.5. Глоссарий по теме**

**ФИФО** – первая партия в приход, первая в расход

**ХИФО** (highest in — first out) запасы списываются на затраты предприятия по наивысшей цене независимо от последовательности приобретения

**ЛОФО** (last out — first out) запасы списываются на затраты предприятия по наименьшей цене независимо от последовательности приобретения

**Основные материалы** – предметы труда, прошедшие промышленную переработку и используемые для изготовления продукции, вещественно входящие в состав ее элементов либо являются необходимым компонентом при производстве.

**Вспомогательные материалы** – не образуют вещественного содержания продукции и расходуются для различных производственно-эксплуатационных нужд предприятия.

### 3.6. Словарь (англо-русский)

**Purchase requisition** – требование [наряд] на закупку (документ, содержащий требование о покупке товаров, необходимых для данного подразделения фирмы; направляется сотрудником данного подразделения в отдел закупок организации)

**Purchase order** - форма документа, используемого покупателем при покупке (чего-либо) или заказе и который затем, по заполнении, дается или высылается продавцу в качестве заказа

**Delivery note** – накладная на поставку товара

**Goods received note** - извещение о получении товара (документ, составленный компанией-получателем товара и подтверждающий получение товара)

**Perpetual inventory** - непрерывная [постоянная] инвентаризация (запасы учитываются в денежном и натуральном выражении ежедневно на протяжении отчетного периода, а не на конец периода)

**Bin card** – карточка складского учета

**Inventory ledger** - книга [регистр] (складского) учета запасов (ведется в бухгалтерии)

**Material requisition (note)**– требование на отпуск материалов

**Discrepancy** – расхождение, несоответствие между данными учета и реальными запасами материалов

**Inventory records** - инвентарные описи

**Income statement** = profit and loss statement

**Holding costs** - издержки владения (затраты, связанные с владением каким-л. активом (напр. Недвижимостью, материалами и т. п.)

**Interest on capital** - проценты на капитал

**Economic order quantity** - наиболее экономичный/оптимальный размер заказа

**Place orders** – размещение заказов

**Stocktaking** – инвентаризация

**Obsolescence and Deterioration** – старение (моральный износ) и порча (повреждение))

**Mark-up** – наценка

**Reorder level** – уровень [точка] заказа, уровень повторного заказа (уровень запасов, при котором необходимо произвести их пополнение)

**Bulk discount** оптовая скидка

**Payroll department** – отдел труда и зарплаты

**Shift premium** надбавка за работу во второй или третьей смене

**Labour turnover** текучесть рабочей силы

**Productivity** – производительность (продуктивность) работы

**Productivity ratio (Efficiency ratio)** коэффициент эффективности (выраженное в процентах отношение нормативного (стандартного) количества трудо-часов, отведенного на выполнение данной работы, к фактическому количеству отработанных часов; характеризует результативность деятельности)

**Payroll record** ведомость заработной платы

**Time sheet** - лист учета [ведомость] отработанного времени (форма, на которой записывается количество трудо- или машино-часов, затраченных на выполнение определенных операций; используется для расчета затрат по определенным операциям или проектам)

### 3.7. Рекомендуемые информационные ресурсы:

1. Management accounting / F2 Study text. – ACCA, Kaplan Financial Limited, 2011., ch. 5-6
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2011
3. Ивашкевич В.Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу: учеб. пособие. - М.: Финансы и статистика, 2009.
4. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Национальное образование, 2013

5. Соколов А.Ю. Маржинальный учет затрат (метод «директ-костинг»): проблемы внедрения на российских предприятиях / А.Ю. Соколов // Управленческий учет. – 2013. – № 11
6. Шигаев А.И. Влияние изменений в ценах и затратах на уровень безубыточности предприятия / А.И. Шигаев // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 2. – С. 34-41.
7. Презентация

### **3.8. Список сокращений**

ЕВQ – оптимальный размер заказа

## **Лекция 4. Техника исчисления затрат в англо-саксонской системе управленческого учета**

**Аннотация.** В данной теме рассматриваются вопросы ведения калькуляционного учета затрат. Представлены методы калькулирования себестоимости продукции. Проводится сравнительный анализ метода учета производственных затрат «Absorption costing» (AC) и метод учета переменных затрат «Direct costing» (DC).

**Ключевые слова.** Процесс, заказ, передел, полуфабрикатный вариант сводного учета затрат, бесполуфабрикатный вариант сводного учета затрат

### **Методические рекомендации по изучению темы**

- Тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- В дополнение к лекции есть презентация, которую необходимо изучить, и ответить на вопросы.
- В качестве самостоятельной работы предлагается ознакомиться с главой из книги ACCA Paper F2 "Management accounting". - Kaplan Financial Limited, 2011., ch. 11-12
- Для проверки усвоения темы имеется тест.

### **Вопросы для изучения**

4.1. Концептуальные подходы к определению показателей маржинального дохода в системе интегрированного управленческого учета

4.2. Принципы расчета финансовых результатов при помощи методов управленческого учета затрат

### **4.1. Концептуальные подходы к определению показателей маржинального дохода в системе интегрированного управленческого учета (вопрос темы)**

Показатель маржинальной прибыли позволяет:

- Осуществить переход на выпуск изделий с наибольшей ставкой покрытия ( или маржинальной эффективностью)
- Рассчитать точку нулевой прибыли
- Осуществлять контроль роста маржинальной прибыли (ученые предлагают отражать маржинальную прибыль на счетах бухгалтерского учета) и т.д.

Преимущества метода Директ-кост:

1. Метод связан с системой маржинальной прибыли, на основе которой принимаются более правильные решения
2. Исследуется динамика затрат, поведение затрат, природа затрат
3. Упрощается нормирование и планирование затрат
4. Интеграция процесса учета и анализа
5. Метод избавляет прибыль от влияния изменений запасов
6. Метод позволяет избежать капитализации постоянных затрат в неликвидных запасах

**Простой и развитой директ-костинг.** Выделяют простой и развитой директ-костинг (DC). При использовании развитого директ-костинга рассчитывают :

- постоянные расходы на продукт;
- постоянные расходы на группу (партию) продуктов;
- постоянные расходы на участок в цехе;
- постоянные расходы на цех;
- постоянные расходы на завод;
- постоянные расходы на объединение;

Метод DC часто сравнивают с методом AC. Метод AC - метод в рамках которого все производственные затраты (и переменные и постоянные) включаются в себестоимость готового продукта (рис. 8).

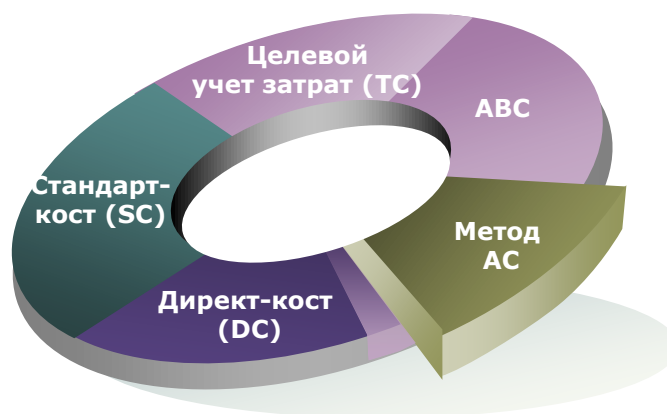


Рис. 8 Метод учета производственных затрат



## **4.2. Принципы расчета финансовых результатов при помощи методов управленческого учета затрат (вопрос темы)**

**Позаказный метод** применяется в индивидуальных и мелкосерийных производствах (судостроение, турбостроение, производство автоматических линий, специальных станков и т.п.), а также в опыт-но-экспериментальных производствах и на ремонтных работах. На основании договоров с покупателями, планов ремонта основных средств и освоения новой продукции на предприятии открывают заказы для производства каждого изделия (работы) или мелкой серии изделий, а на предприятиях с длительным технологическим циклом – и отдельных узлов и агрегатов.

Сущность позаказного метода заключается в том, что учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции осуществляются по заказам на изготовление одного изделия (выполнение комплекса работ) или небольшой партии одинаковых изделий. Для этого на каждый заказ в бухгалтерии открывается карточка, в которой учитываются затраты по заказу в течение всего срока его выполнения.

Прямые затраты (на сырье и материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, зарплату рабочих и т.п.) учитываются в разрезе цехов и заказов на основании первичных документов и разработочных таблиц или машинограмм распределения материалов, полуфабрикатов, топ-лива, энергии, зарплаты и т.п. Первичная документация по учету таких затрат оформляется на каждый заказ.

Косвенные затраты (по содержанию и эксплуатации оборудования, общепроизводственные, общехозяйственные и другие расходы) включаются в себестоимость заказов путем распределения пропорционально принятой в отрасли базе.

**Попроцессный метод учета затрат** (process cost accounting system) - применяется компаниями, которые серийно производят продукцию или имеют непрерывный производственный цикл.

Характеристика - списание затрат за календарный, а не за время, необходимое для завершения отдельного заказа

Ряд авторов разделяют попроцессный (добывающая промышленность) и передельный (обрабатывающая промышленность) методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В мировой практике такого деления, как правило, не существует.

Разновидности попроцессной (передельной) калькуляции (рис. 9).



Рис. 9 Разновидности попроцессной (передельной) калькуляции.

Достоинства и недостатки полуфабрикатного и бесполуфабрикатного вариантов сводного учета затрат. Примеры полуфабрикатного и бесполуфабрикатного вариантов сводного учета затрат. Учетные записи в передельном калькулировании.

Методика расчета незавершенного производства:

- метод определения эквивалентных (условных) единиц продуктов;
- метод средневзвешенной оценки;
- метод исчисления затрат FIFO.

Методы учета потерь:

- методы учета потерь в пределах норм и сверх норм.
- методика учета сверхнормативного прироста прибыли в результате более эффективного использования материальных и трудовых ресурсов.

Сравнительный анализ метода учета затрат по партиям заказов (batch costing, BC) и процессного метода учета затрат (process costing, PC). Партии заказов, как новые объекты управленческого учета затрат. Процессный метод учета затрат с отражением потерь (отходов) и прибыли от эффективного использования ресурсов на специальных счетах управленческого учета в рамках производственных процессов.

В управленческом учете могут использоваться методы оценки материалов, способы начисления амортизации, варианты ведения учета НЗП и т.д., отличные от тех, которые заложены в российских ПБУ.

В современной отечественной практике такой подход встречается редко, однако уже сегодня многие собственники стремятся как можно быстрее вернуть вложенные средства во внеоборотные активы или иметь четкое представление о запасах, например, в условиях роста инфляции.

Специальные виды калькуляций (рис. 10).

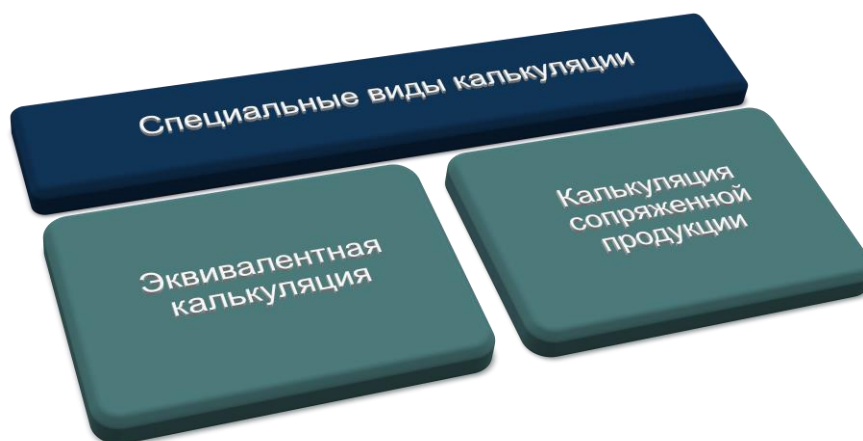


Рис. 10 Специальные виды калькуляций

**Особенности калькулирования себестоимости сопряженной продукции.** Используются метод остаточной стоимости (метод исключения), метод распределения и комбинированный метод. Метод остаточной стоимости применяется, когда из сопряженных продуктов можно выделить один основной, а остальные считаются побочными. Себестоимость основного продукта исчисляется путем вычитания из общей суммы затрат стоимости побочных продуктов по ценам их реализации или плановой себестоимости. Метод распределения используют в случаях, когда продукты сопряженного производства нельзя однозначно разделить на основные и побочные. В этом случае общие затраты на производство распределяют по коэффициентам. Комбинированный метод применяется следующим образом: после вычитания части затрат по рыночным или плановым ценам (плановой себестоимости) оставшуюся сумму затрат распределяют по коэффициентам. Примеры калькуляций.

**Метод ABC.** Каплан Р. и Купер Р. в конце 80- годов XX века, критикуя традиционные методы учета затрат, применявшиеся на большинстве западных предприятий, предложили новую концепцию учета и распределения затрат – систему ABC (activity - based costing) (рис. 11).

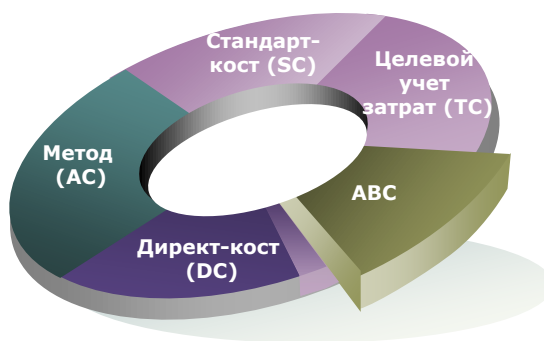


Рис. 11 Метод ABC – один из инструментов управленческого учета  
Суть метода:

- Затраты (как правило, накладные расходы) группируются по видам деятельности (функциям);
- Определяются носители затрат (драйвера) для каждого вида деятельности;
- Через систему носителей затраты списываются на продукты.

Простая схема определения удельных накладных затрат методом ABC представлена на рис. 12. Развитие метода ABC (рис. 13).



Рис. 12 Простая схема определения удельных накладных затрат  
(метод ABC)



Рис. 13. Развитие метода ABC

Метод ABC связан с такими методами как бюджетирование затрат по видам деятельности (ABB) и методом анализа затрат по видам деятельности (ABA)

#### **4.3. Материалы Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA)**

The structure of the syllabus and study guide  
(<http://www.accaglobal.com/gb/en.html>)

Cost accounting techniques

- Absorption and marginal costing
- Cost accounting methods
- Alternative cost accounting principles

Explain the importance of, and apply, the concept of contribution. Demonstrate and discuss the effect of absorption and marginal costing on inventory valuation and profit determination. Calculate profit or loss under absorption and marginal costing. Reconcile the profits or losses calculated under absorption and marginal costing. Describe the advantages and disadvantages of absorption and marginal costing. Job and batch costing. Describe the characteristics of job and batch costing. Describe the situations where the use of job or batch costing would be appropriate. Prepare cost records and accounts in job and batch costing situations.

Establish job and batch costs from given information. Process costing. Describe the characteristics of process costing. Describe the situations where the use of process costing would be appropriate. Explain the concepts of normal and abnormal losses and abnormal gains. Calculate the cost per unit of process outputs. Prepare process accounts involving normal and abnormal losses and abnormal gains.

Calculate and explain the concept of equivalent units. Apportion process costs between work remaining in process and transfers out of a process using the weighted average and FIFO methods. Prepare process accounts in situations where work remains incomplete. Prepare process accounts where losses and gains are identified at different stages of the process. Distinguish between by-

products and joint products. Value by-products and joint products at the point of separation. Prepare process accounts in situations where by-products and/or joint products occur. Situations involving work-in-process and losses in the same process are excluded. Service/operation costing. Identify situations where the use of service/operation costing is appropriate. Illustrate suitable unit cost measures that may be used in different service/operation situations. Carry out service cost analysis in simple service industry situations. Method ABC.

#### **4.4. Вопросы для самоконтроля:**

- 1 Какова необходимость расчета показателей маржинального дохода в рамках управленческого учета ?
- 2 Какова целесообразность использования методов АС и МС в управленческом учете и проведение сравнительного анализа их влияния на результаты оценки запасов и величину прибыли компании?
- 3 Назовите преимущества и недостатки методов АС и МС ?
- 4 Что собой представляет концепция учета потерь в пределах норм, а также сверх норм и получения результатов в разрезе производственных процессов ?
5. Поясните сущность метода ABC.

#### **4.5. Глоссарий по теме**

**Маржинальный доход** – разница между доходом и переменными затратами в себестоимости проданной продукции.

**Запас прочности, кромка (граница) финансовой безопасности** — это разница между безубыточным объемом реализации и максимальным прогнозируемым объемом продаж

**Долгосрочный нижний предел цены** показывает, какую цену можно установить, чтобы минимально покрыть полные затраты на производство и сбыт товара

**Краткосрочный нижний предел цены** ориентирован на цену, покрывающую только переменные затраты.

**Себестоимость продукции** (работ, услуг) -стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию

**Калькулирование себестоимости** - исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг

**Объект калькулирования** — конечный продукт, работы и услуги.

**Калькуляционная группа** - группа, объединенных однородных продуктов для производства которых требуются одни и те же или однородные материалы и виды оборудования

**Система учета затрат** – это совокупность способов определения их фактической величины

**Производственная себестоимость продукции** (работ, услуг) – сумма удельных прямых материальных затрат, прямых затрат на оплату труда и общепроизводственных затрат

#### 4.6. Словарь (англо-русский)

**Rates (overheads)** – коммунальные платежи

**Book value** остаточная (балансовая) стоимость

**Losses and gains** – потери и прирост прибыли в производстве

**Normal loss** нормальные потери (потери в ходе производственного процесса, связанные с отходами, утечками, усушкой, браком и т. п., размер которых может быть оценен на основе прошлого опыта), т.е. это может быть естественная убыль

**Evaporation** -испарение

**Abnormal gain** чрезмерная [сверхнормативная] прибыль (возникшая в результате того, что фактический доход превысил ожидавшийся (напр., из-за роста рыночных цен) или того, что фактические затраты оказались меньше ожидавшихся)

**Scrap value** - отходы, имеющие стоимость, например, стоимость лома

**Batch costing** - партионное калькулирование (метод расчета затрат, при котором объектом калькулирования является партия однородных изделий (т. е. рассчитывается стоимость партии продукции))

**Engineering component industry** – предприятия по производству комплектующих для машин и оборудования (машиностроение)

**Net realizable value** NRV , чистая возможная цена реализации (разность между ожидаемой ценой реализации за вычетом предполагаемых затрат, связанных с реализацией)

#### **4.7. Рекомендуемые информационные ресурсы:**

1. Management accounting / F2 Study text. – ACCA, Kaplan Financial Limited, 2011., ch. 9-10
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2011
3. Ивашкевич В.Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу: учеб. пособие. - М.: Финансы и статистика, 2009.
4. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Национальное образование, 2013
5. Соколов А.Ю. Формирование информации о затратах в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов. - М.: Бухгалтерский учет, 2007. -176 с.
6. Презентация

#### **4.8. Список сокращений**

- ВЕР – (break-even point) точка нулевой прибыли  
F – валовые постоянные затраты (постоянные затраты на весь объем деятельности)  
v – переменные затраты на единицу продукции  
p – цена единицы продукта  
q – объем деятельности  
m – маржинальная прибыль на единицу продукции  
НЗП – незавершенное производство  
ПБУ – положение по бухгалтерскому учету



## **Лекция 5. Интеграция системы бюджетирования и нормативного учета затрат в рамках управленческой бухгалтерии**

**Аннотация.** В данной теме рассматриваются система бюджетирования и метод учета затрат «Standard costing» (SC) и проводится сравнительный анализ данных систем.

**Ключевые слова.** Норма, норматив, затраты, смета, вариатор, отклонение по затратам, контроль

### **Методические рекомендации по изучению темы**

- Тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- В дополнение к лекции есть презентация, которую необходимо изучить, и ответить на вопросы.
- В качестве самостоятельной работы предлагается ознакомиться с главой из книги ACCA Paper F2 "Management accounting". - Kaplan Financial Limited, 2011., ch. 15,16,
- Для проверки усвоения темы имеется тест.

### **Вопросы для изучения**

5.1. Концептуальные подходы к составлению бюджетов в системе интегрированного управленческого учета

5.2. Принципы исчисления нормативных затрат в рамках управленческой бухгалтерии

### **5.1. Концептуальные подходы к составлению бюджетов в системе интегрированного управленческого учета (вопрос темы)**

Ключевой бюджетный фактор в системе управленческого учета. Принципы и особенности составления функциональных бюджетов на основе модели нормативного учета затрат в производственной сфере.

МВЗ - это подразделение внутри предприятия, непосредственно связанное с определенными видами затрат (цех, участок, склад, отдел)

Центр ответственности – сегмент организации или область деятельности, для которых целесообразно аккумулировать затраты, доходы и т.п. и которые входят в сферу ответственности руководителя соответствующего уровня управления.

При определении мест формирования затрат (МФЗ) следует учитывать следующее:

Чем более детальной является система учета затрат по местам формирования, тем более высокие затраты на ведение учета;

Чем менее детальной - тем меньший эффект от принятия стратегических и оперативных решений (снижение себестоимости продукции и т.д.).

Группировка затрат по местам их формирования осуществляется одним из двух основных способов:

- с использованием счетов аналитического учета;
- с использованием специальных регистров (ведомостей) в которых обобщаются виды затрат по местам их возникновения.

Поле, сфера, место и центр расходов предприятия. Назначение и техника группировки издержек по центрам ответственности и местам образования. Центры расходов, прибыли, ответственности и бюджетирования.

Планирование затрат осуществляется в разрезе:

- продуктов и услуг
- видов деятельности (функции)
- объектов производственных инвестиций, объектов основных средств и прочие виды активов
- статей калькуляции
- факторов производства
- центров ответственности и места формирования затрат
- переменных и постоянных затрат
- покупателей
- территорий (зон) продаж

Проблемы бюджетирования затрат и результатов:

- Несоответствие тактики и стратегии фирмы
- Отсутствие оперативности (в части осуществления контроля за затратами и результатами)
- Не используется вся информация для бюджетного управления предприятием
- Отсутствие регламента разработки и внедрения бюджетирования, регламента (сроки составления, последовательность, автоматизация), регламента корректировки бюджета (последовательность и кто корректирует), регламента управления бюджетным процессом.

- Не реалистичность и не выполнимость планов
- Отсутствие прозрачности для руководителя
- Нет делегирования ответственности (участие среднего менеджмента в планировании и управлении)
- Система мотивации не связана с выполнением бюджета (премировании только из общей прибыли – неверно)
- Бухгалтерская информация не всегда приспособлена к бюджетированию
- Проблемы с организационной структурой предприятия
- Отсутствие обученного персонала.
- Часто планировании осуществляется только на основе бюджета денежных средств. (однако этот документ определяет лишь будущую платежеспособность, а не эффективность использования ресурсов)

В процессе анализа текущей деятельности предприятия и контроля за исполнением бюджета могут быть выделены следующие этапы:

1. Определение круга лиц, контролирующих исполнение различных статей бюджета или финансового плана;
2. Определение набора «контрольных показателей» для анализа исполнения бюджета;
3. Сбор информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
4. Представление информации в необходимой форме;
5. Сравнение плановых и фактических показателей;
6. Определение отклонений;
7. Анализ отклонений и выявление их причин;
8. Принятие решений о корректировке бюджета или ужесточении контроля за его исполнением.

Типология бюджетов и управленческих отчетов по затратам на основе логики АС (методики учета поглощенных затрат) и на основе логики МС (метода маржинального учета затрат).

## **5.2. Принципы исчисления нормативных затрат в рамках управленческой бухгалтерии (вопрос темы)**

Понятие «стандартные затраты» появилось во второй половине прошлого столетия, когда по инициативе Фредерика У. Тейлора развернулось движение за научные методы управления. Тейлор и другие пионеры научных методов управления разработали методологию установления технических требований к работам в показателях времени, необходимого для их выполнения. Появились стандарты времени выполнения работ – количественные стандарты. Их можно было сравнивать с фактическими затратами. Это был первый шаг на пути установления оперативного управленческого контроля за деятельностью предприятия.

Цели которые преследуют компании, внедряя нормативный учет (исследования стандарт-костинга) (рис. 14):

- Управление затратами;
- Установление цен и ценовая политика (принятие решений типа: цена для новых продуктов, расчет цены уже существующих продуктов);
- Развитие систем бюджетирования, прогнозирования и контроля затрат;
- Оценка запасов по нормативу;
- Оценка результатов выполнения работ.

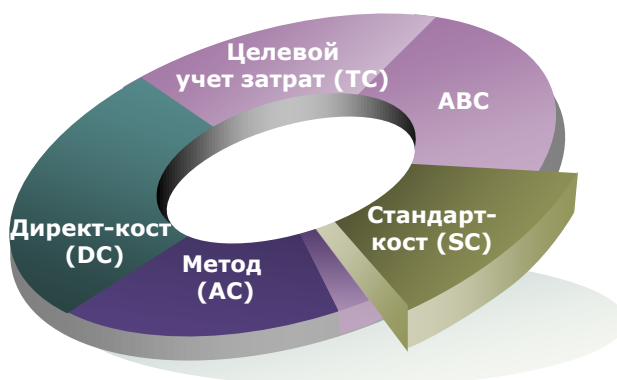


Рис. 14 Метод SC

Задачей нормативного метода учета затрат на производство является своевременное предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в хозяйстве, содействие выявлению имеющихся в производстве резервов и результатов внутрихозяйственного расчета. Нормы и нормативы. Норматив - это эталон расхода различных ресурсов на производство единицы продукции, значение которого должно соответствовать достигнутому уровню

развития рыночных отношений при полной степени использования техники, передовой технологии, прогрессивной организации производства и требуемой квалификации персонала.

Нормативы служат основой для установления самой нормы. Например, типовые нормативы на припуски, шлифование торцов и др. Нормативы применяют безотносительно к единице конкретной продукции, а их величину прибавляют к чистой массе изделия, получая величину нормы.

Учет изменения норм: техника учета и назначение. Выявление и учет отклонений от норм затрат при нормативном методе и стандарт-косте.

Исчисление фактической себестоимости товарного выпуска продукции и себестоимости ее единицы при нормативном учете на базе полных затрат. Использование данных стандарт-коста и нормативного учета для управления организацией.

Вариатор - относительный показатель, характеризующий степень зависимости затрат от объема производства или использования производственных мощностей.

Понятие вариатора (рис. 15).



Рис. 15 Понятие вариатора

Система «стандарт-кост» является инструментом, используемым управлением для планирования затрат и контроля над ними. Она не является системой учета затрат сама по себе и может использоваться как в позаказном, так и в попроцессном методах калькулирования себестоимости, или в любых их комбинациях. Когда компания применяет систему стандарт-кост в полном объеме, то все затраты, влияющие на счета запасов и себестоимость реализованной продукции, показываются в

виде стандартных (нормативных) или predetermined затрат, а не в виде фактических затрат, имевших место.

Инструменты стандарт-коста:

1. Управление затратами
2. Прогноз будущих издержек
3. Установление цен и ценовая политика
4. Бюджетное планирование и контроль (составление смет)
5. Оценка запасов по нормативу
6. Оценка результатов выполнения работ

Нормативные затраты на единицу произведенного продукта состоят из шести элементов:

1. нормативная цена прямых материалов;
2. нормативное количество прямых материалов;
3. нормативное рабочее время (по прямым трудозатратам);
4. нормативная ставка оплаты прямого труда;
5. нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов;
6. нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов.

Нормативные затраты прямых материалов. Они определяются умножением нормативной цены материалов на нормативное количество прямых материалов.

Нормативные затраты прямого труда. Нормативные затраты прямого труда определяются умножением нормо-часов прямого труда на нормативную ставку оплаты прямого труда. Нормативное рабочее время отражает время, необходимое для каждого подразделения, станка или процесса, чтобы произвести одну единицу или одну партию изделий.

Разница между фактическими и нормативными (бюджетными) показателями называется отклонением.

Причины отклонений:

1. Изменение технологии.
2. Изменение нормативов.
3. Переделка некачественно выполненных работ.
4. Брак (неисправимый).
5. Отсутствие материалов, топлива, ГСМ.
6. Отсутствие электроэнергии.
7. Отсутствие автотранспорта.

8. Поломки оборудования и механизмов.
  9. Аварийные и внеплановые ремонты механизмов и оборудования.
  10. Отсутствие фронта работ.
  11. Простои по атмосферным условиям (внутрисменные и целосменные).
  12. Замена материалов на более дорогостоящие.
  13. Перерасход материалов (количественный).
  14. Исправления конструкций, полученных от поставщиков.
  15. Перерасход количества машино-смен механизмов.
  16. Излишние (против норм) автомобильные пере-возки.
  17. Нарушения трудовой дисциплины.
  18. Метеорологические условия и т.д.
- Виновниками отклонений от норм могут быть:
1. Производитель работ, мастер, механик, менеджер.
  2. Рабочие бригады (звена).
  3. Отдел снабжения.
  4. Отдел главного механика.

Следует обеспечивать использование норм и нормативов только в тех областях, где это может быть эффективно. Проведение анализа отклонений наиболее целесообразно при следующих условиях:

- Центры ответственности (центры прибыли) значительными объемами деятельности и разнообразием ассортимента производимой продукции.
- Выполняется значительное число повторяющихся операций как производственного так и непроизводственного характера.
- Относительно медленно изменяется технология (продукция и методы производства), хотя установление нормативов аналитическим путем может оказать помощь в преодолении проблем с новой продукцией.
- Компания, использующая нормативы, признает собственное лидерство в данной отрасли по себестоимости, хотя сравнение с конкурентами должно быть обязательной частью процесса установления нормативов.

### **5.3. Материалы Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA)**

The structure of the syllabus and study guide

(<http://www.accaglobal.com/gb/en.html>)

Budgeting and standard costing systems

- Budget preparation.
- Standard costing systems

Budget preparation.

Explain the importance of principal budget factor in constructing the budget'. Prepare sales budgets. Prepare functional budgets (production, raw materials usage and purchases, labour, variable and fixed overheads). Prepare cash budgets. Prepare master budgets (Income statement and statement of financial position). Explain and illustrate 'what if' analysis and scenario planning. Flexible budgets. Explain the importance of flexible budgets in control. Explain the disadvantages of fixed budgets in control. Identify situations where fixed or flexible budgetary control would be appropriate. Flex a budget to a given level of volume.

Capital budgeting and discounted cash flows. Discuss the importance of capital investment planning and control. Define and distinguish between capital and revenue expenditure. Outline the issues to consider and the steps involved in the preparation of a capital expenditure budget. Explain and illustrate the difference between simple and compound interest, and between nominal and effective interest rates. Explain and illustrate compounding and discounting. Explain the distinction between cash flow and profit and the relevance of cash flow to capital investment appraisal. Identify and evaluate relevant cash flows for individual investment decisions. Explain and illustrate the net present value (NPV) and internal rate of return (IRR) methods of discounted cash flow. Calculate present value using annuity and perpetuity formulae Calculate NPV, IRR and payback (discounted and non-discounted). Interpret the results of NPV, IRR and payback calculations of investment viability. Budgetary control and reporting Calculate simple variances between flexed budget, fixed budget and actual sales, costs and profits. Discuss the relative significance of variances. Explain potential action to eliminate variances.



Define the concept of responsibility accounting and its significance in control. Explain the concept of controllable and uncontrollable costs. Prepare control reports suitable for presentation to management. (to include recommendation of appropriate control action. Behavioural aspects of budgeting Explain the importance of motivation in performance management. Identify factors in a budgetary planning and control system that influence motivation. Explain the impact of targets upon motivation. Discuss managerial incentive schemes. Discuss the advantages and disadvantages of a participative approach to budgeting.

#### Standard costing systems

Explain the purpose and principles of standard costing. Explain and illustrate the difference between standard, marginal and absorption costing. Establish the standard cost per unit under absorption and marginal costing. Variance calculations and analysis. Calculate sales price and volume variance. Calculate materials total, price and usage variance. Calculate labour total, rate and efficiency variance. Calculate variable overhead total, expenditure and efficiency variance. Calculate fixed overhead total, expenditure and, where appropriate, volume, capacity and efficiency variance. Interpret the variances. Explain factors to consider before investigating variances, explain possible causes of the variances and recommend control action. Explain the interrelationships between the variances. Calculate actual or standard figures where the variances are given. Reconciliation of budgeted and actual profit. Reconcile budgeted profit with actual profit under standard absorption costing. Reconcile budgeted profit or contribution with actual profit or contribution under standard marginal costing.

#### **5.4. Вопросы для самоконтроля:**

- 1 Как выявляются отклонения по цене проданной продукции в рамках использования маржинального метода учета затрат ?
- 2 Как выявляются отклонения по объему в рамках использования маржинального метода учета затрат ?
- 3 Как выявляются отклонения по объему в рамках использования метода учета производственных затрат ?
- 4 Как выявляются отклонения по постоянным затратам в рамках использования маржинального метода учета затрат ?
- 5 Как выявляются отклонения по постоянным затратам в рамках использования метода учета производственных затрат ?

## 5.5. Глоссарий по теме

**Норматив** - это эталон расхода различных ресурсов на производство единицы продукции, значение которого должно соответствовать достигнутому уровню развития рыночных отношений при полной степени использования техники, передовой технологии, прогрессивной организации производства и требуемой квалификации персонала.

**МВЗ** - это подразделение внутри предприятия, непосредственно связанное с определенными видами затрат (цех, участок, склад, отдел)

**Центр ответственности** – сегмент организации или область деятельности, для которых целесообразно аккумулировать затраты, доходы и т.п. и которые входят в сферу ответственности руководителя соответствующего уровня управления

**Поле издержек** – ограниченное масштабами предприятия совокупность его затрат независимо от их целевого назначения, степени завершенности процессов производственной деятельности результатов производства. Поле подразделяется на сферы, соответствующие фазам кругооборота авансированных средств (снабжение, производство, продажи).

**Бюджетирование** - информационная система внутрифирменного, корпоративного управления с помощью определенных финансовых инструментов, называемых бюджетами.

**Операционный бюджет** – часть главного бюджета, которая детализирует статьи доходов и расходов и представляется в виде плана прибылей и убытков.

## 5.6. Словарь (англо-русский)

**Budget manual** руководство по составлению бюджета (руководство, содержащее описание административных процедур, которым должны следовать сотрудники данной организации при разработке бюджетов и осуществлении контроля за их исполнением)

**Procedural matter** процессуальный вопрос

**Chart of accounts** план (бухгалтерских) счетов

**Budget committee** , бюджетный комитет (группа, которая рассматривает и утверждает проекты бюджетов, а также осуществляет

контроль за исполнением бюджетов; на предприятии обычно состоит из представителей высшего руководства и финансового директора компании; в административно-территориальном образовании, как правило, формируется в составе представительного органа)

**Adverse variance** (A) неблагоприятное отклонение

**Favourable variance** (F) , благоприятное отклонение

**Continuous budgeting** непрерывное [скользящее] бюджетирование

**Sales volume variance (sales volume-profit variance)** отклонение продаж по объему, отклонение по объему реализации

### **5.7. Рекомендуемые информационные ресурсы:**

1. Management accounting / F2 Study text. – ACCA, Kaplan Financial Limited, 2011., ch. 14-17
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2011
3. Ивашкевич В.Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу: учеб. пособие. - М.: Финансы и статистика, 2009.
4. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Национальное образование, 2013
5. Соколов А.Ю. Учет целевых нормативных затрат / А.Ю. Соколов // Бухгалтерский учет. - 2007. - № 4. - С. 76-79. - 0,6 печ. л.
6. Презентация

### **5.8. Список сокращений**

SC – Нормативный метод учета затрат (зарубежная теория и практика)

РФ – Российская Федерация

## **Лекция 6. Формирование информации в англо-саксонской системе управленческого учета для принятия краткосрочных и долгосрочных управленческих решений, оценка результатов деятельности**

**Аннотация.** В данной теме рассматриваются проблемы формирования информации для принятия решений и пути их решения. Особое внимание уделяются вопросам оценки результатов деятельности компаний.

**Ключевые слова.** Управленческая отчетность, ключевые контрольные показатели

### **Методические рекомендации по изучению темы**

- Тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- В дополнение к лекции есть презентация, которую необходимо изучить, и ответить на вопросы.
- В качестве самостоятельной работы предлагается ознакомиться с главой из книги ACCA Paper F2 "Management accounting". - Kaplan Financial Limited, 2011., ch. 20
- Для проверки усвоения темы имеется тест.

### **Вопросы для изучения**

- 6.1. Формирование информации для принятия краткосрочных и долгосрочных управленческих решений
- 6.2. Оценка результатов деятельности хозяйствующих субъектов

### **6.1. Формирование информации для принятия краткосрочных и долгосрочных управленческих решений (вопрос темы)**

Процесс формирования эффективной системы управления основан на функционировании всех его частей. Целью или конечным результатом такой деятельности является оптимальная прибыль, как в плане стратегии развития так и на краткосрочный период. Но ожидаемый результат будет получен только в том случае, если осуществляется строгий контроль за расходованием средств, определены все источники и места формирования

затрат и разработаны соответствующие нормы и нормативы. Весь процесс целевой деятельности предприятия, всю структуру управления соединяет цепь управленческих решений, влияние которых на величину совокупных и в первую очередь накладных затрат в последнее время увеличивается.

По сути управленческое решение - это любое изменение в деятельности компании (изменение, отличное от последовательного графика выполнения работ), вызванное функционированием аппарата управления. Причинами таких изменений может быть как влияние внутренних так и внешних факторов.

Управленческие решения принимаются на основе информации, получаемой и обрабатываемой в процессе их подготовки.

Вместе с тем, часто возникает ситуация, когда принимаются ошибочные решения, становящиеся причиной возникновения дополнительных затрат. Их можно охарактеризовать как управленческие потери (УП)□

$$\text{УП} = \text{P2} - \text{P1} ,$$

где P1 - расходы которые могли быть вызваны оптимальным решением

P2 - расходы обусловленные принятием ошибочного решения

Управленческие потери характеризуют эффективность работы административного аппарата. Поэтому следует выделять их из среды прочих затрат от-носящихся к структурному подразделению (производственному или в сфере управления). Их можно рассматривать как безвозвратные вмененные расходы. Приобретение информации, необходимость в которой пропала является одним из примеров безвозвратных расходов. Довольно часто неверное решение обнаруживается в процессе его реализации и расходы с ним связанные подлежат корректировке, т.е. изменению с учетом анализа новых альтернатив. Тогда управленческие потери можно снизить, приняв альтернативный вариант, что нельзя сказать о безвозвратных расходах которые, как известно, не подлежат корректировке, поскольку рассматриваются как расходы понесенные в прошлом.

Любое затратоемкое управленческое решение должно подвергаться страхованию. Риск получения убытков вместо ожидаемой прибыли в той или иной сфере ответственности менеджеров высшего управленческого звена очень велик. Страхование рисков приведет к более рациональному использованию информационных ресурсов и уменьшит негативные последствия принятия экономических решений. Источниками страховых

выплат могут быть прибыль до налогообложения, поскольку ошибочное решение приводит к серьезным финансовым последствиям, зачастую грозящим крахом и себестоимость производимой продукции в случае, если результаты выбранной стратегии оказались не-удовлетворительными вследствие влияния факторов не зависящих от предприятия.

Таким образом решение вырабатывается на основе достоверной информации и как правило, всегда считается с тем сколько времени необходимо потратить на его выработку. Обычно решения, рассчитанные на длительный срок действия требуют большего времени на разработку, нежели на разовые действия.

Значительно важнее выяснить во сколько обойдется организации запланированное мероприятие с тем чтобы вовремя выбрать оптимальный вариант, чем определение затрат на уже свершившееся событие. Поэтому планированию и анализу следует подвергать любое затратоемкое решение, как на этапе принятия так и после получения определенных результатов. В то же время учету, по нашему мнению, кроме выполнения предыдущего условия анализу подлежат решения, характеризующиеся постоянством, последовательностью выполнения и возможностью планирования на ранних стадиях его осуществления (например, объектами учета в системе управления нововведениями являются проекты (серии проектов) конструкторских разработок, решения финансирования которых принималось в эксклюзивном порядке высшим уровнем руководства).

Основную проблему в системе управленческого учета создают незапланированные экономические решения, принятие которых значительно влияет на величину расходов, увеличивая разрыв между поглощенными (распределенными) и фактическими издержками и нарушая схему определения переменной и постоянной составляющих затрат. Поэтому одной из основных задач стоящих перед бухгалтером-аналитиком является предотвращение принятия незапланированных решения путем использования инструментов прогнозирования и анализа, интегрированных в систему рассматриваемого учета в то время как руководитель должен стремиться к их минимизации, а следовательно к минимизации связанных с ними затрат.

Альтернативные (вмененные, экономические, условные) затраты представляют собой затраты неиспользованных возможностей, которые рассчитываются в виде упущенной выгоды или прибыли, которая не была

получена вследствие того, что было выбрано определенное направление действий.

Расчет альтернативных затрат производится только при наличии следующих условий:

- существуют ограничения в ресурсах (мощность работы оборудования, время работы рабочих и т.д.)
- существует несколько (один и более) альтернативных вариантов действий

Результаты расчета альтернативных затрат используются менеджерами с целью:

- определения наиболее выгодного альтернативного варианта действий (выбор ассортимента производимой продукции, выбор вариантов производственных инвестиций и т.д.)
- учета упущенных возможностей при принятии управленческих решений (которое выражается в виде изменений первоначальных условий договора или сделки)

Пример.

Предприятие по производству тортов. Объем производства составляет 1000 тортов по 5 часов на торт. Следовательно, производственные мощности загружены на 5000 часов (100 %). Цена одного торта 100 ден. ед. Переменные затраты на единицу продукта составили 60 ден. ед., совокупные постоянные затраты – 10000 ден. ед.

Предприятие получило предложение производить конфеты в коробках. Это потребует использования 30 % мощности организации.

Затраты на производство конфет составили 30000 ден. ед. Они представляют собой переменные затраты, которые понесет организация в случае, если решение будет принято.

Поскольку 30 % мощность передается для производства линии конфет, то организация сокращает производство тортов на 300 ед. ( $5000 \text{ ч.} \times 0,3 : 5$ )

Определим альтернативные затраты одним из методов. Маржинальная прибыль при производстве 10000 тортов составила 40000 ден. ед. ( $((100 \text{ р.} - 60 \text{ р.}) \times 1000 \text{ т.})$ ). Новая маржинальная прибыль составила 28000 ден. ед. ( $((100 \text{ р.} - 60 \text{ р.}) \times 7000 \text{ т.})$ ). Потеря в маржинальной прибыли – 12000 ден. ед. ( $40000 \text{ ден. ед.} - 28 \text{ ден. ед.}$ ). Таким образом, сумма альтернативных затрат составила 28000 ден. ед., а сумма альтернативной прибыли составила 12000 ден. ед.

## 6.2. Оценка результатов деятельности хозяйствующих субъектов (вопрос темы)

Управленческая отчетность – это по сути совокупность способов получения итоговых сведений для целей управления компанией. Она необходима для оценка результатов деятельности хозяйствующих субъектов. В зависимости от запросов всегда можно получить сжатую или более развернутую информацию т.е. изменить формы ее представления. Другими словами, управленческая отчетность вторична, она зависит от организации бухгалтерского аналитического учета, от уровней детализации активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов при составлении бюджетов и ограничена возможностями автоматизированной системы. Вместе с тем, она многовариантна и более подвержена изменениям, чем, например, методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Практика показывает, что при составлении многих управленческих отчетов специалисты бухгалтерии не принимают участия. Примерами могут служить отчеты по качеству, по освоению в производстве новых технологий, отчеты отдела кадров и т.д. В таблице 3 представлен традиционный перечень управленческих отчетов промышленной организации (использован опыт работы машиностроительными и нефтехимическими предприятиями).

Таблица 3

### Управленческая отчетность, предоставляемая руководству промышленного предприятия

| Управленческий отчет   | Подразделения<br>участвующие в<br>представлении отчета |
|--|--|
| Группа отчетов по затратам (в разрезе продуктов, подразделений, экономических элементов и статей калькуляции)                              | Бухгалтерия, планово-экономический отдел               |
| Отчеты о прибыли (исполнение бюджета доходов и расходов, коэффициенты покрытия постоянных затрат, динамика показателей прибыли в графиках) | Бухгалтерия, планово-экономический отдел               |



Продолжение таблицы 3

| Управленческий отчет   | Подразделения участвующие в представлении отчета            |
|--|---|
| Отчет о дебиторской и кредиторской задолженности по контрагентам и по срокам образования   | Планово-экономический отдел),                               |
| Отчет о движении денежных средств, анализ текущих платежей   | Финансовый отдел, бухгалтерия                               |
| Отчеты о закупках и запасах материалов   | Отдел материально-технического снабжения, склады            |
| Отчеты о запасах НЗП и готовой продукции в стоимостном выражении   | Планово-экономический отдел, бухгалтерия                    |
| Динамика показателей по труду и персоналу (производительность труда, среднесписочная численность, фонд заработной платы), сводная ведомость на основе фотографий рабочего дня, отчет о фактическом замещении рабочих мест. | Отдел труда и заработной платы, планово-экономический отдел |
| Отчеты по качеству (рекламации, динамика затрат на послепродажное обслуживание, штрафные санкции, состояние качества оборудования и т.д.)  | Отдел контроля качества, бухгалтерия                        |
| Отчеты по модернизация инфраструктуры, освоению в производстве новых видов изделий, технологий   | Инженерные службы   |
| Отчеты о выпуске продукции в натуральном выражении   | Производственно-диспетчерский отдел                         |
| Список нарушителей трудовой дисциплины, графики отпусков и численность работников в отпусках   | Отдел кадров  |
| Отчеты о претензионно-исковой работе (суммы исков, результаты работы)  | Юридический отдел   |
| Отчеты о выполнении планов научно-исследовательских работ  | Планово-экономический отдел бухгалтерия                     |

Некоторые отчеты, составляемые подразделениями промышленного предприятия требуют сверки с данными бухгалтерского учета, например, отчет о запасах на складах составляется как в натуральном так и в стоимостном выражении (последний сверяется с остатками к счету 10 «Материалы»), отчеты о вовлечении в оборот неликвидных и

сверхнормативных материалов или отчеты о выполнении мероприятий по снижению дебиторской задолженности и т.д. Вместе с тем, часто встречается ситуация, когда между экономическими подразделениями не в полной мере налажено взаимодействие. Например, бухгалтера могут слабо представлять себе работу планово-экономического отдела и наоборот. В этом случае можно порекомендовать составить перечень всех основных документов, формируемых в экономических службах. В бухгалтерии, как правило, составляется график документооборота согласно требованиям нормативного законодательства. Приведем пример входных и выходных документов планово-экономического отдела (см. табл. 4 и 5).

Таблица 4

Входные документы планово-экономического отдела (фрагмент)

| Название документа   | Из какого подразделения документ поступил                | Для чего предназначен документ   |
|--|--|--|
| Заявки на транспортные расходы и связь и командировочные расходы | Основные, вспомогательные и управленческие подразделения | Для составления лимита транспортных расходов, расходов на связь и командировочных расходов |
| Отчеты по энергоресурсам   | Отдел главного энергетика                                | Для составления сводного отчета  |
| Фонд оплаты труда  | Отдел труда и заработной платы                           | Для составления бюджета расходов в разрезе подразделений                                   |
| Фактический объем готовой продукции                              | Производственно-диспетчерский отдел                      | Составление сводных плановых калькуляций на фактически объем производства                  |
| Нормы расходов материалов  | Отдел главного технолога                                 | Для расчета плановой цены  |
| Данные по группе 20-х счетов                                     | Бухгалтерия  | В целях проведения анализа затрат  |

## Выходные документы планово-экономического отдела (фрагмент)

| Название документа   | Какая информация в документе содержится   | Куда документ представляется   |
|--|---|--------------------------------|
| Лимиты транспортных расходов, расходов на связь и командировочных расходов | Лимиты расходов в разрезе подразделений   | бухгалтерия, все подразделения |
| Бюджеты расходов в разрезе подразделений                                   | Бюджеты управленческих подразделений, бюджет расходов на пожарную и вневедомственную охрану,                      | бухгалтерия                    |
| Сводные плановые калькуляции на фактически объем производства              | Плановые калькуляции в разрезе групп выпускаемой продукции  | бухгалтерия                    |
| Сводный анализ затрат  | Анализ структуры себестоимости готовой продукции, анализ общепроизводственных и общехозяйственных расходов и т.д. | руководство предприятием       |

Такой подход позволит осуществить группировку всех основных документов подразделения и классифицировать горизонтальные (представляемые другим подразделениям) и вертикальные (представляемые руководству) внутренние отчеты.

### **6.3. Материалы Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA)**

The structure of the syllabus and study guide

(<http://www.accaglobal.com/gb/en.html>)

Performance measurement overview. Discuss the purpose of mission statements and their role in performance measurement. Discuss the purpose of strategic and operational and tactical objectives and their role in performance measurement. Discuss the impact of economic and market conditions on performance measurement.

Explain the impact of government regulation on performance measurement. Performance measurement - application. Discuss and calculate measures of financial performance (profitability, liquidity, activity and gearing) and non financial measures. Perspectives of the balanced scorecard. Discuss the advantages and limitations of the balanced scorecard. Describe performance indicators for financial success, customer satisfaction, process efficiency and growth. Discuss critical success factors and key performance indicators and their link to objectives and mission statements. Establish critical success factors and key performance indicators in a specific situation. Economy, efficiency and effectiveness. Explain the concepts of economy, efficiency and effectiveness. Describe performance indicators for economy, efficiency and effectiveness.

Establish performance indicators for economy, efficiency and effectiveness in a specific situation. Discuss the meaning of each of the efficiency, capacity and activity ratios. Calculate the efficiency, capacity and activity ratios in a specific situation. Describe performance measures which would be suitable in contract and process costing environments. Resource utilisation. Describe measures of performance utilisation in service and manufacturing environments. Establish measures of resource utilisation in a specific situation. Profitability. Calculate return on investment and residual income.

### **6.4. Вопросы для самоконтроля:**

1 Как определяются релевантные и нерелевантные материальные затраты ?

2 Как определяются релевантные и нерелевантные затраты, связанные с приобретением основных средств ?

3 Как определяются релевантные и нерелевантные затраты на оплату труда?

4 Какие методы используются для оптимизации затрат?

5 Алгоритм составления управленческого отчета по затратам и результатам деятельности компании

## 6.5. Глоссарий по теме

**Система сбалансированных показателей** – это механизм разработки стратегических целей компании путем установления ключевых показателей деятельности и осуществление контроля за их достижением

## 6.6. Словарь (англо-русский)

**Avoidable cost** , устранимые затраты (расходы, которых можно избежать, если предпринять определенные действия или выбрать другую из возможных альтернатив (напр., если не производить данный вид продукции, то можно избежать определенных трудовых и материальных затрат); издержки, без которых можно обойтись при сокращении объемов производства)

**Sunk cost** невозвратные издержки (издержки предыдущего периода)

**Customer acceptance** приемка (изделий) заказчиком

**Spare capacity** резервные производственные возможности

**Short supply** ограниченный запас, недостаточный запас

**Constraint** ограничение (области допустимых значений какой-либо переменной или условие максимизации какой-либо переменной)

**Non-negative** неотрицательный (положительный или равный нулю)

**Inequality** неравенство

**feasible area** допустимая область

## 6.7. Рекомендуемые информационные ресурсы:

1. Management accounting / F2 Study text. – ACCA, Kaplan Financial Limited, 2011., ch. 19
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2011

3. Ивашкевич В.Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу: учеб. пособие. - М.: Финансы и статистика, 2009.
4. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Национальное образование, 2013
5. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов / А.Ю. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 448 с. – 27,4 печ. л
6. Презентация

#### **6.8. Список сокращений**

BSC – сбалансированная система показателей